

**Avis n° 2017-AO-05 du 02 novembre 2017
sur le projet de loi du pays portant institution de l'ordre des
experts-comptables et réglementant le titre et la profession
d'expert-comptable en Polynésie française**

L'Autorité polynésienne de la concurrence,

Vu la lettre du 12 octobre 2017, arrivée le 19 octobre 2017 et enregistrée sous le numéro 17/0017A, par laquelle le Président de la Polynésie française a saisi l'Autorité polynésienne de la concurrence sur le fondement de l'article LP 620-2 du code de la concurrence, d'une demande d'avis sur le projet de loi du pays portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable en Polynésie française ;

Vu le code de la concurrence, et notamment son article LP 620-2 I et II ;

Vu l'avis n° 96/2017 sur le projet de loi du pays portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable en Polynésie française du Conseil économique, social et culturel de la Polynésie française en date du 19 octobre 2017 ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Le rapporteur et le rapporteur général entendus lors de la séance du 02 novembre 2017 ;

En l'absence des représentants du Président de la Polynésie française dûment invités à participer à la séance ;

Est d'avis de répondre aux demandes présentées dans le sens des observations qui suivent :

SOMMAIRE

SYNTHESE	3
INTRODUCTION	5
I. CONSTATATIONS	5
A. LE CONTEXTE DE LA SAISINE	5
1. <i>Réglementer la profession comptable en Polynésie française : une ambition ancienne</i>	5
2. <i>L'objectif de fiabiliser l'information financière et comptable</i>	7
B. LE PROJET DE LOI DU PAYS SOUMIS A EXAMEN	9
II. ANALYSE CONCURRENTIELLE	9
A. PROFESSIONS LIBERALES ET CONCURRENCE.....	10
B. ANALYSE DES DISPOSITIONS DU PROJET DE LOI DU PAYS SOUMIS A EXAMEN.....	13
1. <i>Sur la justification de la création d'une profession libérale réglementée</i>	13
2. <i>Sur les restrictions de concurrence</i>	14
a) S'agissant des experts-comptables	14
i. Sur les conditions d'accès à la profession	14
ii. Sur les conditions d'exercice et les missions.....	16
b) S'agissant des comptables libéraux agréés	18
i. Sur la constitution du corps à titre transitoire.....	18
ii. Sur la procédure d'agrément.....	19
iii. Sur le niveau de qualification et les missions	20
CONCLUSION	21
TABLEAU DES RECOMMANDATIONS	24

SYNTHESE

Le Président de la Polynésie française a saisi l'Autorité polynésienne de la concurrence pour avis sur un projet de loi du pays portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable.

Le projet de loi du pays vient combler un vide juridique puisqu'à ce jour l'exercice de la profession comptable n'est pas réglementé.

La réglementation modifie substantiellement l'organisation et l'exercice de l'activité comptable en Polynésie française en réservant à terme l'accès à la profession comptable à titre libéral aux seuls experts-comptables diplômés. Un régime transitoire est cependant prévu pour permettre aux autres comptables de poursuivre leur activité.

Les dispositions du projet ne comportent pas de restrictions de concurrence qui seraient injustifiées au regard de l'objectif affiché, à savoir « *fiabiliser l'information comptable et financière* ».

La profession réglementée ainsi créée, administrée par un ordre professionnel, bénéficie d'espaces de liberté permettant l'exercice d'une concurrence par les mérites entre les acteurs : honoraires libres, liberté d'installation, forme juridique retenue pour l'exercice en libéral, modalités d'accès au capital des sociétés, choix entre l'exercice en libéral et l'exercice salarié.

Dans le but de parfaire le projet de loi du pays, l'Autorité polynésienne de la concurrence émet cependant quelques recommandations afin de mieux concilier un exercice plus concurrentiel de la profession comptable à titre libéral avec l'objectif d'intérêt général de fiabilisation de l'information comptable et financière.

Ainsi, **s'agissant des experts-comptables**, l'Autorité recommande :

✓ *sur les conditions d'accès à la profession*

- de permettre l'inscription au tableau de l'ordre des experts-comptables de professionnels ayant acquis les qualifications par validation des acquis de l'expérience (« VAE ») afin de ne pas élever de barrières à l'entrée sur le marché de manière disproportionnée par rapport à l'objectif de qualité de la prestation ;
- de permettre aux experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre polynésien de s'inscrire et d'exercer hors de Polynésie française afin de favoriser les échanges d'expériences et la diffusion de bonnes pratiques ;
- de reconnaître la qualité d'expert-comptable stagiaire et permettre leur inscription au tableau de l'ordre en cette qualité ;
- de veiller à ce que les modalités d'inscription au tableau de l'ordre ne limitent pas l'accès à la profession dès lors que les conditions sont remplies, notamment en déterminant, directement ou indirectement, un nombre maximum de professionnels (*numerus clausus*) ;

✓ *sur les conditions d'exercice et les missions*

- de permettre le recours ponctuel et temporaire à un professionnel établi en dehors de la Polynésie française à l’initiative exclusive du client qui en justifie le besoin, sans obligation de coopération avec un professionnel établi en Polynésie française ;
- d’engager une réflexion sur l’adoption de dispositions tendant au développement de l’exercice en commun des professions du chiffre et des professions du droit, afin d’améliorer la qualité du service de proposé au client ;
- de sécuriser le contrôle du respect par les professionnels des conditions d’exercice de la profession en précisant le cadre procédural, les critères de décision et les mesures envisageables ;
- de prévoir pour les professionnels coupables de manquements aux devoirs de la profession, des niveaux de sanction disciplinaire intermédiaires adaptés aux manquements, rendant ainsi la menace plus crédible et donc le contrôle plus efficace ; la garantie de la qualité des prestations rendues aux clients en serait améliorée.

S’agissant des comptables libéraux, l’Autorité recommande :

✓ *sur la constitution du corps à titre transitoire :*

- d’opter, afin de sécuriser l’activité comptable, pour un dispositif transitoire de mise en extinction des comptables agréés moins long (15 à 20 ans) rendant les contours de la concurrence moins floue ;

✓ *sur la procédure d’agrément :*

- de préciser la procédure d’agrément afin de rendre automatique l’accès à la profession pour les comptables salariés d’une entreprise ou d’une société d’expertise comptable remplissant les conditions ;
- d’établir et de publier une liste des comptables libéraux agréés, pour une parfaite information du consommateur ;
- de préciser les modalités de contrôle permanent du respect par les comptables libéraux agréés des conditions d’exercice de la profession d’autant qu’aucun ordre ne sera chargé de leur surveillance comme c’est le cas pour les experts-comptables ;

✓ *sur le niveau de qualification et les missions*

- de revoir à la hausse les exigences de diplôme (bac+3 minimum) des comptables libéraux agréés ;
- de mettre en place un dispositif de VAE susceptible de satisfaire au niveau de qualification requis pour obtenir l’agrément ;
- d’introduire des sanctions intermédiaires adaptées aux manquements des comptables agréés à l’instar des experts-comptables ;
- de supprimer du projet de texte la possibilité de règlementer les tarifs.

INTRODUCTION

1. Par courrier en date du 12 octobre 2017, arrivé le 19 octobre 2017, le Président de la Polynésie française a saisi l'Autorité polynésienne de la concurrence, sur le fondement de l'article LP 620-2 du code de la concurrence, pour avis sur un projet de loi du pays portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable.
2. L'article LP 620-2 du code de la concurrence prévoit que l'Autorité polynésienne de la concurrence est obligatoirement consultée par le Président de la Polynésie française sur tout projet de loi du pays ou tout projet de délibération (...) qui institue un régime nouveau ayant pour effet : 1° de soumettre l'exercice d'une profession ou l'accès à un marché à des restrictions, 2° d'établir des droits exclusifs dans certaines zones ou secteurs d'activité, 3° d'imposer des pratiques uniformes en matière de prix ou des conditions de vente.
3. Cet article prévoit en outre que l'Autorité doit se prononcer dans un délai d'un mois à compter de la saisine, ce délai pouvant être réduit à quinze jours en cas d'urgence.
4. Au cas d'espèce, le Président de la Polynésie française invoque la procédure d'urgence prévue à l'article 620-2 II du code de la concurrence, portant au 3 novembre 2017 la date à laquelle l'Autorité polynésienne de la concurrence doit rendre son avis. Saisie plus tôt dans le processus d'élaboration du texte et dans un délai de droit commun, l'Autorité aurait été mieux en mesure d'exercer ses prérogatives dans le cadre de cette consultation en application d'une obligation légale, en procédant notamment aux auditions des acteurs intéressés.

I. CONSTATATIONS

5. Le projet de loi du pays soumis à examen de l'Autorité polynésienne de la concurrence s'inscrit dans une histoire récente jalonnée de tentatives de professionnalisation de l'activité comptable en Polynésie française. Il en constitue le troisième acte, après les tentatives de 2014 et 2015, qui n'ont pas conduit à l'adoption d'une loi du pays.
6. Avant de décrire le projet de loi du pays objet du présent avis (B), il sera précisé le contexte de la saisine du Président de la Polynésie française (A).

A. LE CONTEXTE DE LA SAISINE

1. REGLEMENTER LA PROFESSION COMPTABLE EN POLYNESIE FRANÇAISE : UNE AMBITION ANCIENNE

7. La volonté de réglementer et de professionnaliser l'activité comptable en Polynésie française est apparue dès 1998, sans que les différentes tentatives n'aient jusqu'à présent permis l'adoption d'une telle réglementation. Selon les aléas, l'initiative est venue des experts-comptables, des comptables libéraux, du gouvernement de la Polynésie française ou de l'assemblée de la Polynésie française.
8. Depuis 2014, un projet de loi du pays et une proposition de loi du pays ont ainsi été soumis à l'avis du Conseil économique social et culturel (ci-après « CESC »), sans compter le présent

projet de loi du pays soumis à l'examen de l'Autorité polynésienne de la concurrence après avoir été soumis à celui du CESC¹.

9. Ainsi, le 6 mai 2014, le Président de la Polynésie française a saisi le CESC pour avis sur un projet de loi du pays « *portant réglementation de l'activité comptable à titre indépendant*² ». Ce projet reconnaissait trois catégories distinctes de professionnels de l'activité comptable, aux qualifications différentes : i) les experts-comptables, titulaires du diplôme d'expertise comptable français (ci-après « DEC ») ou justifiant d'une expérience professionnelle suffisante pour obtenir la qualité d'expert-comptable ; ii) les comptables agréés, titulaires du diplôme de comptabilité et gestion français (ci-après « DCG ») ou d'un diplôme d'un niveau supérieur ou équivalent (bac + 3) ; et iii) les agents de comptabilité, qui devaient justifier d'au moins 5 années de pratique professionnelle.
10. Un ordre des experts-comptables de Polynésie devait être créé, en charge de la surveillance de de l'exercice de la profession et de sa défense. Inscrits au tableau de l'ordre, les experts-comptables devaient pouvoir être sanctionnés par le conseil de l'ordre en cas de manquements aux devoirs de la profession. Ceux-ci devaient être précisés par l'édition d'un code de déontologie par l'ordre. Les comptables agréés et les agents de comptabilité devaient être soumis à une procédure d'agrément de la part du ministre en charge des affaires économiques.
11. Ce projet de loi du pays n'a pas été soumis au vote des représentants de l'assemblée de la Polynésie française³, bien que le CESC se soit prononcé favorablement « *sur le principe de la mise en place d'un cadre réglementaire pour l'activité comptable en Polynésie française qui permettra indiscutablement de répondre à de nombreuses préoccupations*⁴ ».
12. Une deuxième tentative de réglementation de l'activité comptable a été menée à l'initiative de l'assemblée de la Polynésie française l'année suivante. Ainsi, le 26 octobre 2015, le président de l'assemblée de la Polynésie française a saisi le CESC pour avis sur une proposition de loi du pays « *portant réglementation de l'exercice à titre indépendant de la profession de comptable libéral agréé*⁵ ». De portée plus réduite, puisqu'elle ne concernait que la catégorie des comptables libéraux agréés et accessoirement celle d'agent de comptabilité, la proposition de loi du pays poursuivait l'objectif de « *mettre en adéquation le domaine d'activité des professionnels par rapport à leurs compétences*⁶ ». Les auteurs de la proposition de loi du pays renvoyaient au gouvernement l'initiative de faire aboutir la réglementation relative aux experts-comptables.
13. C'est notamment en raison de son caractère parcellaire que la proposition de loi du pays a reçu un avis défavorable de la part du CESC. Celui-ci recommandait en effet « *que la réglementation projetée regroupe l'ensemble des professions concernées en précisant les missions des uns et des autres*⁷ » et enjoignait le gouvernement et l'assemblée de la Polynésie française « *à faire aboutir une loi du pays, qui emportera l'adhésion de tous, au plus tôt*⁸ ». En tout état de cause, la proposition de loi du pays soumise à l'examen du CESC n'a pas été adoptée.
14. Ainsi, au 1^{er} novembre 2017, il n'existe aucune réglementation polynésienne relative à la profession comptable. C'est ce vide juridique qu'entend combler le présent projet de loi du pays soumis à l'examen de l'Autorité polynésienne de la concurrence.

¹ [Avis n° 96/2017 du 19 octobre 2017.](#)

² [Avis n° 06/2014 du 28 mai 2014.](#)

³ Selon le CESC, « (...) dans un souci d'aboutir à un plus large consensus de la profession, le nouveau ministre en charge de l'économie a, le 17 juin 2015, retiré le projet de texte du gouvernement, du circuit législatif » (avis n°42/2015 du 19 novembre 2015).

⁴ Avis n° 06/2014 précité.

⁵ [Avis n° 42/2015 du 19 novembre 2015.](#)

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

⁸ *Ibid.*

2. L'OBJECTIF DE FIABILISER L'INFORMATION FINANCIERE ET COMPTABLE

15. Comme le précise l'exposé des motifs joint au projet de loi du pays, la tenue d'une comptabilité est une obligation légale. Elle est imposée par le code de commerce pour les commerçants, lesquels doivent établir des comptes annuels « *qui doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise*⁹ ». Les non-commerçants sont également soumis à une obligation de dépôt d'un bilan et d'un compte de résultat prévue par le code des impôts lorsque leur activité excède un certain seuil de chiffre d'affaires (6 millions de F CFP ou 15 millions de F CFP selon le type d'activité¹⁰).
16. Les entreprises polynésiennes peuvent réaliser elles-mêmes leur gestion comptable, en s'appuyant sur leurs salariés, ou externaliser la prestation et la faire réaliser par des indépendants. Dans le second cas, en l'absence de toute réglementation, les profils des prestataires sont très variés tant en termes de qualifications professionnelles qu'en termes de compétence. Par exemple, certains réalisent ces prestations sans pour autant posséder un diplôme sanctionnant des études de comptabilité, alors que d'autres sont titulaires du DEC, sanctionnant 8 années d'études supérieures en comptabilité.
17. Selon l'avis n° 96/2017 du CESC précité, les professionnels patentés, exerçant l'activité comptable à titre libéral, seraient environ 200 parmi lesquels 35 experts-comptables diplômés et 14 sociétés d'expertise comptable. L'absence de réglementation polynésienne se traduit dans la rareté et la relative imprécision des données disponibles sur l'activité comptable. Ainsi, les chiffres sont très variables d'une année à l'autre. Par exemple, l'avis n° 06/2014 du CESC dénombrait 118 titulaires de la patente de comptable exerçant seul, 60 titulaires de la patente de cabinet comptable, 12 experts-comptables stagiaires, 35 experts-comptables exerçant à titre individuel et 14 sociétés d'expertise comptable en 2014. L'année suivante, l'avis n°42/2015 rendu par le CESC faisait état de chiffres sensiblement différents puisque, selon l'exposé des motifs de la proposition de loi du pays soumise à son examen, seuls 138 professionnels étaient mentionnés, répartis entre 36 experts-comptables et 102 comptables patentés¹¹.
18. Les experts-comptables de Polynésie française sont regroupés au sein de l'Organisation des experts-comptables de Polynésie française (ci-après « OECPF »). Au contraire de leurs confrères métropolitains, ils ne sont pas soumis au respect du code de déontologie de la profession. Seule une charte professionnelle est en vigueur, qui affirme l'ambition de la profession en Polynésie française (« *contribuer au développement de tous les acteurs économiques ainsi que de participer à la modernisation permanente de l'économie du territoire*¹² ») tout en réaffirmant leurs valeurs d'éthique, d'honneur et de probité. Cette charte n'a toutefois pas de valeur réglementaire. La plupart de ces professionnels (27 sur les 33 listés par l'OECPF) exercent également la profession de commissaire aux comptes, et sont donc également membres de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Papeete (ci-après « CRCC »).
19. Les experts-comptables stagiaires sont quant à eux regroupés au sein de l'Association polynésienne des experts-comptables stagiaires (ci-après « APECS »)
20. Les comptables exerçant à titre indépendant sont regroupés pour partie au sein de l'Association des comptables de Polynésie française (ci-après « ACPF »). Selon l'avis n° 06/2014, environ un tiers d'entre eux seraient membres de l'association.

⁹ Articles L.123-12 et L.123-14 du code de commerce.

¹⁰ Cf. article LP 185-3 du code des impôts relatif à l'impôt sur les transactions.

¹¹ Des variations peuvent également être constatées pour une même année, selon la source mobilisée. Ainsi, pour 2017, l'instance représentative des experts-comptables (l'Organisation des experts-comptables de Polynésie française) fait état de 16 sociétés d'expertise comptable et 33 experts-comptables, soit des chiffres légèrement différents de ceux évoqués dans l'exposé des motifs.

¹² [Charte de la profession des experts-comptables exerçant à titre libéral en Polynésie française.](#)

21. Face à cette disparité constitutive de l'activité comptable en Polynésie française, la réglementation envisagée par le présent projet de loi du pays a pour objectif affiché de « *fiabiliser l'information comptable et financière*¹³ ». La professionnalisation et la réglementation de l'activité comptable sont donc présentées comme les moyens nécessaires pour obtenir une information comptable et financière de qualité, permettant d'éviter les conséquences d'une comptabilité « *défaillante ou erronée*¹⁴ ».
22. Il s'agit *in fine* de protéger l'ordre public économique contre les risques induits par une mauvaise information comptable et financière découlant d'une pratique non professionnelle de l'activité comptable : fraude fiscale et blanchiment de capitaux en premier lieu. Une mauvaise information financière peut également avoir des conséquences pratiques sur l'entreprise elle-même : décisions stratégiques mal fondées, pilotage impossible ou aléatoire, fraudes non détectées...
23. Ce faisant, la Polynésie française adopterait le standard international, à l'instar de la plupart des pays du monde réglementant l'activité comptable. Au niveau européen, la plupart des pays ont opté pour la mise en place d'une instance professionnelle – le plus souvent un ordre, qui tire sa légitimité d'un texte légal et à laquelle l'adhésion est obligatoire. Il en va ainsi de la Belgique, du Luxembourg, de l'Allemagne, de l'Autriche, de l'Italie, de la France métropolitaine...
24. En métropole, la profession est réglementée depuis 1945, et est régie par l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, à côté de quatre autres textes fondamentaux¹⁵. L'exercice de la profession est surveillé et défendu par l'ordre des experts-comptables. A sa tête est placé un Conseil supérieur de l'ordre, basé à Paris. Des conseils régionaux de l'ordre des experts-comptables sont créés dans l'ensemble des circonscriptions régionales définies par le ministre chargé de l'économie. Ceux-ci dressent un tableau des personnes ou sociétés qui, remplissant les conditions réglementaires, sont admises pour exercer la profession d'expert-comptable. Au sein de chaque conseil régional de l'ordre est instituée une chambre régionale de discipline et, auprès du Conseil supérieur de l'ordre, une chambre nationale de discipline. Plusieurs niveaux de sanction peuvent être prononcés par ces chambres de discipline, de la réprimande à la radiation du tableau avec interdiction définitive d'exercer la profession. Enfin, les experts-comptables sont tenus de respecter le code de déontologie de la profession, intégré au décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable. Appuyé sur des valeurs d'éthique (science, conscience, indépendance), d'honneur et de probité, il décline les devoirs des professionnels envers les clients, envers l'ordre, ainsi que les devoirs de confraternité entre professionnels.
25. Les dispositions de l'ordonnance précitée du 19 septembre 1945 précitée sont applicables dans la plupart des départements et collectivités d'outre-mer : Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion, Mayotte, Saint-Barthélemy et Saint-Martin¹⁶. La Nouvelle-Calédonie s'est également dotée d'une réglementation applicable à l'ensemble de l'activité comptable en 2002¹⁷ et a institué un ordre qui a, comme en métropole, pour objet « *d'assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance de la profession qu'il représente*¹⁸ ». Auparavant, une délibération de 1982 ne réglementait que l'activité des comptables libéraux¹⁹.

¹³ Exposé des motifs.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable ; arrêté du 3 mai 2012 portant agrément du règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables ; arrêté du 19 février 2013 portant agrément du titre VI du règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables ; charte des élus des conseils de l'ordre des experts-comptables.

¹⁶ Article 35 du décret n° 2012-432 du mars 2012 précité.

¹⁷ Délibération n° 081/CP du 16 avril 2002.

¹⁸ Article 15 de la délibération n° 081/CP précitée.

¹⁹ Délibération n° 477 des 4 et 19 novembre 1982 réglementant la profession de comptable libéral agréé en Nouvelle-Calédonie et dépendances.

B. LE PROJET DE LOI DU PAYS SOUMIS A EXAMEN

26. Le projet de loi du pays soumis à l'examen de l'Autorité polynésienne de la concurrence a pour but d'« *encadrer l'exercice de la profession comptable à titre indépendant* » et donc de réglementer une profession déjà exercée en Polynésie française en l'absence de cadre légal.
27. Il est composé de 44 articles et comporte trois titres : i) experts-comptables, ii) dispositions transitoires, iii) dispositions diverses.
28. Deux catégories professionnelles sont reconnues par le projet de texte, « *les experts-comptables et à titre transitoire les comptables libéraux agréés* », dont l'objectif est de réserver, à terme, l'exercice de l'activité comptable à titre libéral aux seuls experts-comptables. Il s'inspire largement de la réglementation métropolitaine de la profession d'expert-comptable et en particulier de l'ordonnance du 19 septembre 1945 précitée, dans sa version actuellement en vigueur pour les experts-comptables et dans sa version antérieure à 1994 pour les dispositions relatives aux comptables libéraux agréés.
29. S'agissant des experts-comptables, la profession est définie à l'article LP 1 qui en liste les missions. Les articles LP 2 et LP 3 précisent les conditions d'accès à la profession et les interdictions d'exercer alors que les articles LP 4 à LP 14 en prévoient les conditions d'exercice.
30. Le projet de loi du pays créé également un ordre des experts-comptables (articles LP 15 à LP 25). Selon l'exposé des motifs, il a « *pour objet de représenter les membres de la profession. Il a pour mission de statuer sur les demandes d'inscription au tableau de l'ordre mais également d'assurer la défense de l'honneur et l'indépendance de la profession* ».
31. S'agissant des comptables libéraux agréés, dans la mesure où ils constituent un corps formé à titre transitoire, qui a vocation à disparaître à long terme, leur statut est prévu au titre des « *dispositions transitoires* » (articles LP 26 à LP 41). Ces professionnels ont des missions moins étendues par rapport aux experts-comptables qui sont les seuls habilités à attester la régularité et la sincérité des comptes sociaux (article LP 29). Un agrément administratif sera exigé pour l'exercice de l'activité de comptable libéral, pour les personnes qui remplissent les conditions d'accès précisées aux articles LP 28 et LP 30. Les articles LP 31 à LP 40 en prévoient les conditions d'exercice.
32. Certaines dispositions doivent être précisées par des arrêtés pris en conseil des ministres. Ceux-ci n'ont pas été transmis à l'Autorité, de sorte qu'elle ne peut se prononcer avec précision sur l'ensemble des dispositions du projet de loi du pays.

II. ANALYSE CONCURRENTIELLE

33. Lorsqu'elle est saisie pour avis sur un projet de texte, l'Autorité polynésienne de la concurrence s'attache à évaluer dans quelle mesure les dispositions de ce texte restreignent ou améliorent le fonctionnement concurrentiel du secteur. Comme l'Autorité a déjà eu l'occasion de le rappeler dans l'avis n° 2017-A0-02 du 19 juin 2017 sur le projet de loi du pays portant réglementation de l'activité de transport routier particulier avec chauffeur au moyen de véhicules de moins de dix places assises, « *un marché dont le fonctionnement est concurrentiel alloue de manière optimale les ressources disponibles, maximise le bien-être des consommateurs et stimule la compétitivité du secteur concerné, en favorisant l'innovation, la baisse des prix, la diversification de l'offre, et la hausse de la qualité des biens et des services. La concurrence est un facteur d'efficacité productive et allocative* ». Néanmoins, la concurrence ne constitue pas une fin en soi ; elle est un outil au service de cette efficacité économique.

34. Les textes normatifs répondent très fréquemment à des préoccupations d'intérêt général plus larges que la concurrence et dessinent une intervention des pouvoirs publics qui ont des effets sur le fonctionnement de l'économie. Le rôle de l'Autorité polynésienne de la concurrence est, dans ces circonstances, d'informer le gouvernement et l'assemblée de la Polynésie française des effets sur la concurrence de l'intervention publique envisagée, et de leur recommander le cas échéant, les mesures à prendre pour parvenir à concilier les objectifs d'intérêt général et l'efficacité économique.
35. En l'espèce, le projet de loi du pays soumis à l'Autorité polynésienne de la concurrence propose une réglementation nouvelle, visant à encadrer l'accès et l'exercice de la profession d'expert-comptable, dans la mesure où il les soumet à l'inscription au tableau de l'ordre, en contrepartie du respect de critères et de conditions (notamment un niveau de compétence professionnelle sanctionné par l'obtention du diplôme d'expertise comptable). En conséquence de ces réglementations, le projet de loi du pays limite directement et indirectement le nombre d'opérateurs pouvant agir dans le secteur, tout en contraignant leur exercice au respect de certaines dispositions. Il est ainsi susceptible de restreindre la concurrence.
36. Dès lors, l'Autorité polynésienne de la concurrence s'applique dans le présent avis à déterminer si les limitations directes ou indirectes du nombre d'opérateurs, et de manière générale si chacune des dispositions du projet de loi du pays soumis à son examen, ont un effet sensible sur le marché. Après avoir vérifié que ces dispositions sont justifiées, adaptées et proportionnées à l'atteinte des objectifs d'intérêt général poursuivis par ailleurs, l'Autorité examine, dans le cas contraire, s'il n'existe pas de méthode moins restrictive de concurrence. Le cas échéant, des mesures de substitution à celles qui sont envisagées dans le projet de loi du pays sont proposées.

A. PROFESSIONS LIBERALES ET CONCURRENCE

37. Dans l'avis n° 2017-AO-03 du 4 juillet 2017 sur les projets de loi du pays portant réglementation de la profession de médiateur foncier et de l'activité d'agent de transcription en Polynésie française ainsi que dans le communiqué du 6 juillet 2017 relatif à la fonction consultative de l'APC sur les projets de textes réglementant des professions libérales²⁰, l'Autorité polynésienne de la concurrence a présenté la grille d'analyse qu'elle appliquait pour évaluer les dispositions d'un projet de texte venant réglementer une profession libérale.
38. Elle y rappelle notamment les trois principales défaillances de marché, sources de distorsions, qui justifient la mise en place de règles restrictives de concurrence :
- **l'asymétrie informationnelle** entre les consommateurs et les prestataires de services, les seconds devant disposer d'un niveau élevé de compétences que les premiers ne possèdent pas nécessairement, de sorte qu'ils doivent s'en remettre à l'avis du professionnel et acquérir les prestations offertes en confiance ;
 - **les effets externes des prestations offertes** ou le fait que la délivrance de ces prestations a un impact sur des tiers autres que le prestataire et le consommateur ;
 - **le caractère de « bien public »** que revêtent les services offerts.
39. La réglementation alors proposée a ainsi généralement vocation à préserver la qualité des services des professions libérales et à protéger les consommateurs face aux mauvaises pratiques.

²⁰ [Communiqué du 6 juillet 2017 relatif à la fonction consultative de l'APC sur les projets de texte réglementant des professions libérales.](#)

40. En revanche, si elle se justifie au regard d'objectifs relevant de l'intérêt général, la mise en place d'une réglementation restrictive doit être adaptée et proportionnée aux défaillances de marché anticipées, de façon à ne pas conduire à une situation qui s'avérerait *in fine* moins bénéfique au consommateur ou moins efficace économiquement que celle qui prévaudrait en l'absence de réglementation. C'est à travers ce prisme que l'Autorité polynésienne de la concurrence, dans le cadre de sa compétence consultative, analyse tout projet de texte qui vise à instaurer ou réviser une réglementation applicable à une profession libérale.
41. Les principales catégories de mesures restrictives de concurrence dans le domaine des professions libérales généralement identifiées sont les suivantes :
- **les conditions d'accès à la profession et les droits réservés.** En effet, la combinaison de restrictions quantitatives à l'entrée (contraintes d'installation, *numerus clausus*...) et de droits réservés limite la délivrance de services que seuls les prestataires qui présentent les compétences et les qualifications nécessaires peuvent fournir et contribue ainsi à garantir la qualité des services offerts par la profession libérale. Toutefois, une réglementation excessive en matière d'accès risque de réduire l'offre de services de la profession libérale et donc le choix des consommateurs, avec des conséquences négatives pour la concurrence et pour la qualité du service.
 - **les prix imposés et les prix recommandés.** En effet, les prix imposés, minimum ou maximum, pour les services des professions libérales (comme pour tout autre bien ou service) sont les instruments de réglementation les plus néfastes pour la concurrence, dans la mesure où ils suppriment ou réduisent fortement les avantages que les marchés concurrentiels présentent pour les consommateurs (absence de concurrence par les prix, absence d'incitations à produire de la qualité et à moindre coût). Lorsque la profession libérale concernée présente de fortes barrières à l'entrée et un faible degré de concurrence, une réglementation par un prix maximum peut toutefois conduire à protéger les consommateurs d'une tarification excessive, bien qu'il existe des mécanismes moins restrictifs que les prix imposés qui permettent de préserver la qualité des services rendus et de protéger les consommateurs. De tels mécanismes reposent généralement sur l'instauration d'une forte transparence dans le secteur guidant les consommateurs dans leurs choix ;
 - **les règles en matière de publicité** sont de nature à réduire le degré de concurrence dans la mesure où elles augmentent le coût de la recherche d'information sur les services, leur qualité et leur prix pour les consommateurs ; elles empêchent également les nouveaux prestataires de se faire connaître ;
 - **les règles relatives à la structure des entreprises**, qui, en conditionnant la structure de propriété, les possibilités d'association ou de collaboration avec d'autres professions libérales, ont un impact négatif sur l'efficacité économique dans la mesure où elles peuvent empêcher le développement de nouveaux services ou de nouvelles organisations d'entreprises moins coûteux.
42. Pour chacune de ces catégories, l'évaluation de leur adaptation et de leur proportionnalité doit s'effectuer au regard des arguments en faveur et à l'encontre de leur mise en œuvre.
43. Il convient par ailleurs de préciser que les définitions de ce qui est communément appelé « profession réglementée » et « profession libérale » demeurent fluctuantes et varient fortement d'un pays à l'autre.

44. Toutefois, de manière générale, sont distinguées au sein des professions réglementées²¹ d'une part les professions libérales réglementées²² et d'autre part les professions de service qui s'exercent auprès du public et pour lesquelles il est exigé de disposer d'un niveau de qualification, de moyens techniques ou encore de garanties. Dans cette dernière catégorie entrent ainsi et par exemple les professions encadrées par le projet de loi du pays portant réglementation de l'activité de transport routier particulier avec chauffeur, au moyen de véhicules de moins de dix places assises sur lequel l'Autorité polynésienne de la concurrence a rendu un avis (avis n° 2017-A0-02 du 19 juin 2017).
45. En Polynésie française, il n'existe pas de définition juridique de la profession libérale. En métropole, cette définition est relativement récente puisqu'elle date de 2012²³ : « *Les professions libérales groupent les personnes exerçants à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant* ».
46. Le droit européen en donne une définition proche. Ainsi, la profession libérale désigne « *toute profession exercée sur la base de qualifications appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public*²⁴ ».
47. Le livre blanc de la Commission européenne sur la concurrence dans le secteur des professions libérales du 17 février 2004²⁵ constate que les professions libérales sont appelées à jouer un rôle important dans l'amélioration de la compétitivité des économies, d'une part parce qu'elles représentent une part importante des services rendus aux entreprises et, d'autre part parce qu'elles concernent directement les consommateurs. Ainsi, leur qualité et leur compétitivité ont des répercussions sur l'ensemble de l'économie.
48. Des études ont récemment été menées en métropole afin de déterminer dans quelle mesure les dispositions réglementaires des professions libérales sont justifiées à l'aune de l'objectif d'efficacité économique et de la poursuite de l'intérêt général. Ainsi, l'Inspection générale des finances, en 2013²⁶, un rapport parlementaire en 2014²⁷, et l'Autorité de la concurrence métropolitaine, en 2015²⁸, ont identifié des éléments de blocage susceptibles d'être levés pour une réglementation plus concurrentielle et *in fine* mieux adaptée aux objectifs d'intérêt général

²¹ On peut se référer pour la définition d'une profession réglementée à la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 (article 3-1-a) : « *Activité ou ensemble d'activités professionnelles dont l'accès, l'exercice ou une des modalités d'exercice est subordonné directement ou indirectement, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou administratives, à la possession de qualifications professionnelles déterminée; l'utilisation d'un titre professionnel limitée par des dispositions législatives, réglementaires ou administratives aux détenteurs d'une qualification professionnelle donnée constitue notamment une modalité d'exercice* ».

²² Un autre sous-ensemble des professions libérales ne fait pas partie des professions réglementées.

²³ Article 29 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives.

²⁴ Directive 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles précitée, n° 43.

²⁵ [Rapport sur la concurrence dans le secteur des professions libérales](#).

²⁶ IGF, *Les professions réglementées*, Rapport, n° 2012 M 057 03, mars 2013.

²⁷ Richard Ferrand, *Professions réglementées : pour une nouvelle jeunesse*, Rapport remis au ministre de l'économie, de l'industrie et du numérique, octobre 2014.

²⁸ [Avis n° 15-A-02 du 9 janvier 2015](#) relatif aux questions de concurrence concernant certaines professions juridiques réglementées.

poursuivis. Dans ces analyses, le cas de la profession d'expert-comptable n'est toutefois abordé que marginalement²⁹.

B. ANALYSE DES DISPOSITIONS DU PROJET DE LOI DU PAYS SOUMIS A EXAMEN

1. SUR LA JUSTIFICATION DE LA CREATION D'UNE PROFESSION LIBERALE REGLEMENTEE

49. Le projet de loi du pays soumis à examen crée, en encadrant une profession qui s'exerçait jusqu'à lors librement, une profession libérale réglementée.
50. La profession d'expert-comptable est définie à l'article LP 1 : « *est expert-comptable au sens de la présente loi du pays, celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des comptes sociaux. L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail* ».
51. Les missions précitées constituent ce qu'il est possible d'appeler le cœur de métier de l'expert-comptable. L'Autorité suggère à cet égard, afin de lever toute ambiguïté³⁰ que la référence aux comptes sociaux soit complétée de celle relative aux comptes consolidés. A terme, une fois achevée la période transitoire devant conduire à la disparition progressive du corps des comptables libéraux agréés, elles constitueront la prérogative d'exercice des experts-comptables, autrement dit leur réserve d'activité.
52. Selon le même article, les experts-comptables peuvent exercer d'autres missions, hors prérogative d'exercice, à finalité comptable mais aussi financière, économique, statistique ou juridique. Certaines de ces missions peuvent être réalisées à titre principal ; d'autres ne doivent pas constituer l'activité principale du cabinet :
 - Organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable, aux fins d'exécution de ses missions réservées, la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économique, juridique et financier ;
 - Accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière ;
 - Assister, dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale et sociale des personnes physiques et morales ;
 - Accepter les missions d'expert qui lui sont confiées par décision de justice. Il peut aussi remplir les fonctions d'arbitre, celles de commissaire aux comptes³¹, celles de mandataire liquidateur et celles d'administrateur judiciaire ;
 - Sans en faire l'objet principal de leur activité, i) effectuer toutes études ou tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif dans le domaine social et fiscal pour tout type

²⁹ L'avis de l'Autorité de la concurrence métropolitaine n'est consacré qu'aux professions juridiques, dont ne fait pas partie la profession d'expert-comptable. L'IGF ne consacre aucune annexe sectorielle, parmi les 13 qu'elle propose, à la profession d'expert-comptable. Enfin, le rapport de R. Ferrand n'envisage que la possibilité d'un exercice libéral en commun entre les professions libérales juridiques et la profession d'expert-comptable.

³⁰ La rédaction actuelle peut sembler interdire aux experts-comptables de remplir les mêmes missions sur les comptes consolidés.

³¹ En tout état de cause, ces fonctions ne pourraient être exercées au bénéfice des clients pour lesquels il exerce des missions d'expertise comptable.

de client (ancien ou nouveau), même sans réalisation d'une mission comptable³² ; ii) donner des consultations juridiques, sociales et fiscales, et rédiger des actes sous seing privé s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent préalablement des missions comptables ou d'accompagnement déclaratif ou administratif.

53. La profession d'expert-comptable semble présenter deux des raisons rappelées au paragraphe 38 ci-dessus justifiant la mise en place d'une réglementation. D'une part, la présence d'une forte asymétrie informationnelle entre les consommateurs et les professionnels, notamment en ce que ces derniers doivent disposer de compétences particulières d'ordre technique en matière comptable, fiscale, économique et juridique que les premiers ne sont pas nécessairement en mesure d'évaluer. D'autre part, le caractère de bien public, en ce que la prestation d'expertise comptable et l'ensemble des missions que peuvent exercer les experts-comptables présentent une valeur pour l'ensemble de la société et de l'économie. L'exercice professionnel des experts-comptables contribue ainsi à l'ordre public économique, donc à l'intérêt général. Une réglementation de la profession est donc justifiée en ce qu'elle peut constituer une protection de cet ordre public économique face aux risques que ferait courir l'exercice de l'activité par des non-professionnels.
54. Pour autant, il convient de veiller à ce que les restrictions imposées par le projet de loi du pays, demeurent adaptées et proportionnées à l'objectif poursuivi.

2. SUR LES RESTRICTIONS DE CONCURRENCE

a) S'AGISSANT DES EXPERTS-COMPTABLES

i. Sur les conditions d'accès à la profession

55. L'article LP 2 dispose que l'exercice de la profession comptable est soumis à certaines conditions. Ainsi, « *nul ne peut exercer la profession d'expert-comptable s'il n'est inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables de la Polynésie française* ». Le tableau de l'ordre est la liste de toutes les personnes physiques ou morales qui, remplissant les conditions réglementaires, sont admises à exercer la profession (article LP 22). Elle est donc arrêtée par le conseil de l'ordre, qui est l'organe d'administration de l'ordre (article LP 16).
56. L'inscription au tableau de l'ordre, est elle-même conditionnée à certains critères cumulatifs et permanents relatifs à la personne (être de nationalité française ou être ressortissant d'un autre Etat membre de l'Union européenne, présenter les garanties de moralité qui seront jugées nécessaires par le conseil de l'ordre, être à jour de ses obligations fiscales et sociales, jouir de ses droits civils), relatifs à la qualification professionnelle (être titulaire du DEC ou justifier de titres ou diplômes étrangers permettant en France métropolitaine l'exercice de la profession d'expert-comptable), relatifs à l'assurance professionnelle (« *justifier d'une assurance en responsabilité civile professionnelle conformément à l'article LP 7 [...]* ») ou à l'exercice professionnel (« *ne pas être inscrit au tableau d'un ordre ou à tout autre organisme autorisant à exercer la profession d'expert-comptable hors de la Polynésie française* »).
57. Les conditions d'accès à la profession ainsi précisées appellent les remarques et recommandations suivantes.
58. **Sur le niveau de qualification professionnelle exigé par l'article LP 2**, le candidat à l'inscription au tableau de l'ordre doit être titulaire du DEC, sanctionnant 8 années d'études et de stages dans le domaine de la comptabilité. Il s'agit d'un diplôme de haut niveau, attestant de la qualité et de la compétence professionnelles de son titulaire. Il est donc le garant de la qualité de service fourni par l'expert-comptable à ses clients et constitue un moyen de réduire

³² Etablissement de bulletins de paie, déclarations fiscales ou sociales.

l'asymétrie informationnelle défavorable aux clients. Il correspond au diplôme exigé pour l'exercice de la profession en métropole.

59. Le projet de loi du pays a par ailleurs ouvert les possibilités d'accès à la profession, puisqu'il est également possible d'être inscrit au tableau de l'ordre pour un candidat qui possède des diplômes ou titres étrangers qui lui permettraient d'exercer la profession d'expert-comptable en métropole.
60. Toutefois, l'Autorité recommande d'ouvrir également l'exercice de la profession à un dispositif de validation des acquis de l'expérience (ci-après « VAE ») afin de ne pas élever les barrières à l'entrée sur le marché de manière disproportionnée par rapport à l'objectif de qualité de la prestation. Elle rejoint sur ce point l'avis n° 96/2017 du CESC.
61. Une telle disposition était présente dans le projet de loi du pays de 2014, à l'article LP 4 : « *Les personnes ayant l'âge de quarante ans révolus et justifiant d'une activité professionnelle de quinze ans en comptabilité dont dix ans au moins acquise chez un expert-comptable, un comptable agréé, une société d'expertise comptable ou toute autre entreprise de comptabilité* » Elle s'inspirait de l'article 7 bis de l'ordonnance n° 45-2138 modifiée précitée, introduite en 2004³³ et applicable depuis 2012³⁴.
62. L'APECS a pu souligner par le passé que « *l'intégration au sein de l'ordre et la délivrance du titre sans obtention du diplôme (...) semble inadaptée et inappropriée compte tenu du nombre d'experts-comptables arrivant à terme de leur cursus de formation dans les prochaines années*³⁵ ». Toutefois, l'Autorité rappelle qu'un titre obtenu par VAE a la même valeur que s'il est obtenu par la formation initiale, la procédure de reconnaissance des acquis de l'expérience tenant sa fiabilité du respect des référentiels de certification et de la diversité de la composition de l'organe décideur ou consultatif ne souffrant aucune contestation³⁶.
63. **Sur l'impossibilité d'être inscrit au tableau d'un autre ordre**, l'article LP 2 dispose que l'inscription du professionnel au tableau de l'ordre polynésien doit être exclusif de toute autre inscription à un autre tableau, en métropole comme à l'étranger (« *hors de la Polynésie française* »). Une telle restriction empêche un expert-comptable inscrit au tableau de l'ordre polynésien d'installer un bureau³⁷ et d'exercer également en métropole. Il en va de même pour un expert-comptable inscrit au tableau d'un conseil régional métropolitain qui serait désireux d'ouvrir un bureau³⁸ et d'exercer simultanément en Polynésie française. Les mêmes restrictions s'appliquent à l'exercice d'experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre polynésien dans des pays où la possession du DEC pourrait leur permettre de s'installer. L'Autorité considère que cette restriction de concurrence qui nuit aux échanges d'expériences et à la diffusion des bonnes pratiques n'est pas adaptée aux objectifs de fiabilisation de l'information financière et comptable poursuivis par la réglementation.
64. L'Autorité polynésienne de la concurrence recommande donc que l'inscription au tableau de l'ordre polynésien n'interdise pas l'inscription et l'exercice hors de la Polynésie française.

³³ Ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004.

³⁴ Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, articles 84 à 96. L'article 84 dispose « *la disposition prévoit que les personnes « âgées de 40 ans révolus peuvent demander l'autorisation de s'inscrire au tableau de l'ordre en qualité d'expert-comptable lorsqu'elles justifient de quinze ans d'activité dans l'exécution de travaux d'organisation ou de révision de comptabilité, dont cinq ans au moins dans des fonctions ou missions comportant l'exercice de responsabilités importantes d'ordre administratif, financier et comptable* ».

³⁵ Courrier adressé en 2014 au ministère en charge de l'économie, cité par le CESC dans son avis n°06/2014.

³⁶ A titre d'information, la procédure d'agrément métropolitaine prévoit l'étude du dossier par une commission régionale composée du commissaire du gouvernement près le conseil régional de l'ordre, d'un représentant du ministère de l'éducation nationale, d'un représentant du ministère de l'économie, de deux représentants de la profession d'expert-comptable et de deux représentants des comptables salariés en entreprise.

³⁷ Bureau secondaire par exemple

³⁸ Idem

65. **Sur l'absence de possibilité d'inscription au tableau pour les experts-comptables stagiaires.** Le projet de loi du pays conditionne l'exercice de la profession à l'obtention du DEC. Ce diplôme national sanctionne 8 années d'études et de stages dans le domaine comptable et prévoit en particulier un stage professionnel obligatoire de 3 années, avant de pouvoir se présenter aux épreuves finales. En métropole, les candidats admis à accomplir le stage professionnel susmentionné « *portent le titre d'expert-comptable stagiaire et sont inscrits en cette qualité au tableau de l'ordre des experts-comptables*³⁹ ». Ils ne sont pas membres de l'ordre, mais sont soumis à sa surveillance dans leur exercice professionnel. Or, en ne reconnaissant pas explicitement cette catégorie, tout en exigeant l'obtention du diplôme national d'expertise comptable, le projet de loi du pays ne leur permet pas de s'inscrire au tableau de l'ordre des experts-comptables de Polynésie française et d'effectuer leur stage et les missions qui en découlent sous la surveillance de celui-ci.
66. L'Autorité polynésienne de la concurrence recommande donc que soit reconnue par la réglementation la qualité d'expert-comptable stagiaire et que la possibilité leur soit donnée de s'inscrire au tableau de l'ordre en cette qualité.
67. **Sur les modalités de l'inscription au tableau de l'ordre,** l'article LP 22 du projet de texte soumis à examen prévoit que « *l'inscription au tableau est demandée au conseil de l'ordre, lequel doit statuer dans un délai de trois mois* ». Le conseil de l'ordre a donc potentiellement la possibilité de refuser l'inscription au tableau d'un expert-comptable. Si un tel refus est justifié pour les candidats ne remplissant pas l'ensemble des conditions d'accès à la profession listées à l'article LP 2, il ne saurait l'être si les candidats les remplissent intégralement.
68. Par conséquent, l'Autorité polynésienne de la concurrence recommande que les modalités d'inscription au tableau, qui seront « *déterminées par arrêté pris en conseil des ministres* », ne limitent pas l'accès à la profession dès lors que les conditions sont remplies, notamment en déterminant, directement ou indirectement, un nombre maximum de professionnels (*numerus clausus*).

ii. Sur les conditions d'exercice et les missions

69. **Sur le périmètre des missions,** comme évoqué *supra* (§ 50), certaines missions constituent le cœur d'activité de l'expert-comptable et formeront à terme leur prérogative d'exercice – ou réserve d'activité.
70. La technicité des missions concernées, ainsi que leur contribution à l'ordre public économique, justifient de les réserver à des professionnels qualifiés et experts, soumis par ailleurs à la déontologie de leur profession⁴⁰. D'autant que la restriction de concurrence à l'œuvre ici ne conduit pas à un monopole *stricto sensu* des experts-comptables : elle n'est donc pas disproportionnée. En effet, la prérogative d'exercice n'oblige pas les entreprises, les sociétés ou les associations à recourir aux services d'un expert-comptable pour tenir leur comptabilité ou établir leurs comptes annuels. Elles peuvent le faire elles-mêmes librement. Ce n'est que si elles souhaitent externaliser la prestation et la faire réaliser par un tiers, extérieur à leur entité, qu'elles doivent recourir aux services d'un professionnel inscrit au tableau de l'ordre. Le recours à un expert-comptable est donc un choix fait librement par le client et ce d'autant plus qu'il n'est pas prévu, en l'état du projet de loi du pays, de missions légales pour lesquelles le recours à un expert-comptable serait obligatoire.
71. Pour les autres missions qui n'entrent pas dans le périmètre de la prérogative d'exercice, la concurrence pourra s'exercer librement entre les experts-comptables et d'autres professionnels, et en particulier, selon les cas, les cabinets de conseil ou les avocats.

³⁹ Article 67 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012.

⁴⁰ Comme rappelé dans l'article LP 15, l'ordre doit notamment « *vérifier le respect par les experts-comptables de leurs obligations prévues par le chapitre 1er du titre VI du livre V du code monétaire et financier en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme* ».

72. **Sur les missions ponctuelles réalisées par des experts-comptables extérieurs à la Polynésie française**, l'article LP 14 du projet de loi du pays prévoit, en accord avec le vœu émis par le CESC en 2014 (avis n° 06/2014), que « *les professionnels comptables établis à titre principal en dehors de la Polynésie française peuvent exercer des travaux d'expertise comptable dans le cadre d'un contrat de coopération avec un expert-comptable ou une société d'expertise comptable inscrits au tableau de l'ordre de la Polynésie française* ».
73. Particulièrement utile dans le cadre de missions qui nécessitent des compétences spécifiques, cette disposition inclut toutefois une restriction qui ne semble pas adaptée à l'objectif poursuivi. Le recours ponctuel à des professionnels extérieurs à la Polynésie française doit recevoir l'accord d'un expert-comptable ou d'une société d'expertise comptable installés en Polynésie française. Cette intermédiation est susceptible de réduire la portée de la disposition dans la mesure où elle donne au professionnel établi en Polynésie française un droit de regard sur les professionnels admis sur le marché à titre ponctuel.
74. L'Autorité polynésienne de la concurrence recommande donc d'assouplir cette disposition, pour que le recours ponctuel et temporaire à des professionnels établis en dehors du territoire de la Polynésie française puisse se faire à l'initiative exclusive du client qui en justifie le besoin, sans obligation de coopération avec des professionnels établis en Polynésie française.
75. **Sur les structures d'exercice**, les articles LP 4 et LP 5 du projet de loi du pays disposent que l'expert-comptable peut opter pour un exercice à titre individuel ou salarié (d'un autre membre de l'ordre), ou pour un exercice en société. Dans ce second cas, toutes les formes juridiques sont autorisées « *à l'exception de celles qui confèrent à leurs associés la qualité de commerçant* ».
76. La lecture de l'article LP 4 appelle les remarques suivantes.
77. D'abord, l'Autorité polynésienne de la concurrence estime que l'interprofessionnalité, notamment entre professions du chiffre et professions du droit, pourrait être un moyen d'améliorer la qualité des services fournis par les professionnels à leurs clients comme le reconnaît explicitement la *Charte de la profession*⁴¹. L'Autorité recommande donc d'engager une réflexion sur l'adoption de dispositions visant à « *faciliter la création de sociétés ayant pour objet l'exercice en commun de plusieurs des professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'Etat et à la cour de cassation, de commissaire-priseur, d'huissier de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété industrielle et d'expert-comptable*⁴² ».
78. Ensuite, si aucune restriction n'est apportée quant à la détention du capital, de sorte que les non-professionnels peuvent détenir tout ou partie de celui-ci, les sociétés d'expertise-comptable devront satisfaire à certaines conditions cumulatives et permanentes, qui portent sur le contrôle et la représentation de ces sociétés. Ainsi, l'article 4 du projet de loi du pays précise que « *les experts-comptables diplômés doivent détenir, directement ou indirectement [...], plus de deux tiers des droits de vote* » ; aucune personne, non membre de l'ordre, « *ne doit détenir, directement ou par personne interposée, une partie des droits de vote de nature à mettre en péril l'exercice de la profession, l'indépendance des experts-comptables ou le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie* » ; les représentants légaux de la société doivent être experts-comptables ; la société doit communiquer annuellement ses statuts et la liste des associés au conseil de l'ordre. Ces dispositions répondent à l'objectif de garantir l'indépendance d'exercice de ces professionnels, gage de la qualité de leur travail.
79. L'article LP 4 ajoute que si l'une des conditions précitées n'est plus remplie, « *le conseil de l'ordre des experts-comptables de la Polynésie Française, lui enjoint de se mettre en conformité*

⁴¹ « *Dans l'exercice de leurs missions, et selon leur nature, contractuelle ou légale, [les experts-comptables] entendent [...] fournir le service le plus efficace au client, en favorisant l'interprofessionnalité* ».

⁴² Article 65 de la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques

dans un délai qu'il fixe, qui ne peut excéder deux ans. À défaut de régularisation à l'expiration de ce délai, constatée après procédure contradictoire, le conseil de l'ordre en informe le Président de la Polynésie Française qui pourra prendre toute mesure qu'il jugera nécessaire ».

80. Si ces dernières restrictions sont adaptées à l'objectif poursuivi, le contrôle de leur respect devra être réalisé selon des modalités transparentes, objectives et non discriminatoires. A cet égard, l'Autorité constate que tout défaut de régularisation donne lieu à une procédure contradictoire au sein du conseil de l'ordre, avant que celui-ci en informe le Président de la Polynésie française. Ce dernier peut alors « *prendre toute mesure qu'il jugera nécessaire* ».
81. L'Autorité polynésienne de la concurrence estime que cette formulation introduit de l'insécurité juridique. Elle recommande que le texte prévoie un cadre précis apportant une garantie procédurale devant le Président de la Polynésie française, à l'instar de la procédure contradictoire devant le conseil de l'ordre, et que les critères de décision ainsi que les mesures envisageables, soient précisés.
82. **Sur les sanctions**, le projet de texte soumis à examen prévoit dans son article LP 24 deux niveaux de sanction qui peuvent être prononcées « *à l'initiative du conseil de l'ordre ou du Président de la Polynésie française* » à l'encontre des professionnels coupables de manquements graves aux devoirs de la profession : la suspension du tableau de l'ordre, qui induit l'interdiction temporaire d'exercer (limitée à une année) et la radiation du tableau de l'ordre, avec interdiction définitive d'exercer. Ces sanctions sont prononcées « *par le Président de la Polynésie après avis du conseil de l'ordre* ».
83. L'Autorité estime que le prononcé de la sanction par le Président de la Polynésie française est une garantie d'indépendance vis-à-vis de la profession. Elle estime cependant que la qualité de la prestation rendue par les experts-comptables à leurs clients pourrait être mieux garantie si des niveaux de sanction intermédiaires adaptés à des manquements moins graves étaient prévus, rendant ainsi la menace plus crédible et donc le contrôle plus efficace.
84. **Enfin, s'agissant de certaines dispositions devant être précisées ou introduites ultérieurement**, certaines le seront par le code de déontologie de la profession que le conseil de l'ordre devra proposer et soumettre au vote de l'assemblée de la Polynésie française, d'autres par arrêté pris en conseil des ministres. Qu'il s'agisse des normes de contrôle-qualité ou des clauses de confraternité, qui devront figurer dans le code, ou des dispositions relatives à la publicité, il faudra veiller à ce qu'elles ne contiennent pas de restrictions de concurrence disproportionnées. S'agissant des dernières, l'Autorité rappelle que la publicité peut guider le consommateur dans ses choix. Elle peut donc contribuer à l'efficacité économique.

b) S'AGISSANT DES COMPTABLES LIBERAUX AGREES

i. Sur la constitution du corps à titre transitoire

85. Comme le précise l'exposé des motifs, les comptables libéraux agréés « *constituent un corps formé à titre transitoire, qui a vocation à disparaître à long terme* ». Pour ce faire, une procédure transitoire d'agrément est prévue par l'article LP 28, qui a vocation à résorber progressivement le vivier de comptables libéraux agréés, au rythme de leurs fins de fonction (par départs à la retraite en particulier).
86. Les modalités du dispositif d'agrément réservent en effet la possibilité de l'agrément aux seuls comptables libéraux déjà en exercice et qui « *à la date de promulgation de la [future] loi du pays, exercent depuis trois années à titre indépendant* ». Sans que l'Autorité ne puisse estimer le nombre de professionnels concernés, le vivier de comptables libéraux est donc d'ores-déjà amputé des professionnels installés qui exercent depuis moins de trois ans en Polynésie française. A l'avenir, l'effectif ne sera augmenté d'aucun flux, l'installation de tout nouveau comptable libéral n'étant pas rendue possible par les dispositions du présent article. A terme, le

projet de loi du pays réserve donc l'exercice libéral de l'activité comptable aux seuls experts-comptables.

87. Cet objectif de disparition à long terme du corps des comptables libéraux agréés est justifié par l'objectif global poursuivi par le présent projet de loi du pays, à savoir l'amélioration de la qualité des services proposés par les professionnels comptables et de la fiabilité de l'information comptable et financière des entreprises. Il n'est pas disproportionné dans la mesure où, comme évoqué *supra*, la technicité et la contribution des missions cœur de métier de l'expert-comptable ne sauraient sans risque être exercées par des professionnels moins qualifiés⁴³.
88. Toutefois, l'Autorité considère que le dispositif transitoire mis en place est trop long et introduit une forme d'incertitude susceptible de décourager l'investissement et l'installation d'experts-comptables sur le territoire polynésien, les contours de la concurrence étant floue : la durée de leur maintien sur le marché n'est pas fixée mais dépend de la date à laquelle le dernier comptable libéral concerné cessera ses fonctions.
89. L'Autorité recommande donc d'opter pour un dispositif transitoire mieux maîtrisé afin de sécuriser l'activité comptable. Il s'agirait de déterminer de manière transparente une période de transition dont la durée serait connue d'avance et qui s'appliquerait à tous les professionnels concernés. Par exemple, il serait possible de fixer à 15 ou 20 ans à compter de la date de promulgation de la loi du pays la période pendant laquelle l'activité de comptable libéral agréé est tolérée. Au cours de cette période, les comptables libéraux pourraient se mettre à niveau (obtenir le DEC ou engager une procédure de VAE) pour être reconnus comme experts-comptables. Au terme de la période transitoire, ceux qui n'y parviendraient pas pourraient notamment devenir salariés d'une entreprise, d'une société d'expertise comptable ou d'un cabinet de conseil.

ii. Sur la procédure d'agrément

90. L'article LP 28 prévoit que les personnes qui ne répondent pas aux conditions pour être expert-comptable « *peuvent demander à être agréées par le Président de la Polynésie française comme comptable libéral si elles répondent aux conditions suivantes : 1°) Posséder la nationalité française ou celle d'un État membre de l'Union européenne ; 2°) Jouir de ses droits civils ; 3°) Être titulaire du baccalauréat ; 4°) Justifier d'une assurance en responsabilité civile professionnelle conformément à l'article LP 33 de la présente loi du pays ; 5°) être à jour de ses obligations à l'égard du service en charge des impôts et des contributions publiques et de la Caisse de Prévoyance Sociale* ».
91. L'Autorité polynésienne considère qu'une procédure d'agrément transparente peut être une mesure adaptée en ce qu'elle constitue un mécanisme de contrôle de la qualité de l'activité de comptabilité exercée en libéral par des personnes non inscrites au tableau de l'ordre.
92. A cet égard, l'Autorité polynésienne de la concurrence recommande l'établissement et la publication d'une liste des comptables libéraux agréés pour une parfaite information des clients.
93. De plus, le projet de loi du pays ne précise pas dans quelle mesure le Président de la Polynésie française peut refuser l'agrément. Or, tous les comptables patentés remplissant les conditions listées à l'article LP 28, rédigées de sorte qu'aucun espace n'est laissé à l'interprétation, devraient pouvoir être automatiquement agréés. L'Autorité polynésienne de la concurrence recommande donc de clarifier le projet de texte en ce sens.
94. Il serait enfin souhaitable que les conditions précédemment évoquées soient permanentes, comme c'est le cas pour les experts-comptables (article LP 2). La rédaction d'un alinéa

⁴³ A titre d'exemple, alors même que les comptables libéraux ont disparu depuis 1994 en métropole (Loi n° 94-679 du 8 août 1994), l'Ordre consacre des moyens importants à la lutte contre l'exercice illégal de la profession et les effets induits (fraude fiscale, blanchiment de capitaux, décisions stratégiques inadéquates...) : 330 signalement reçus entre 2013 et 2015, 170 plaintes déposées, 254 enquêtes fiscales (Ordre des experts-comptables région Paris Île-de-France, *Pour en finir avec l'exercice illégal*, octobre 2015).

identique à celui relatif aux experts-comptables permettrait de sécuriser les exigences pour la totalité de la période transitoire. Cette recommandation est d'autant plus importante qu'à la différence des experts-comptables, les comptables libéraux agréés ne disposeront pas d'un ordre professionnel dont la mission est notamment de surveiller l'exercice professionnel. Ainsi, le projet de loi du pays pourrait utilement préciser quel service sera en charge de la procédure d'agrément et du suivi des comptables agréés, ainsi que les modalités du contrôle qu'il mettra en œuvre.

iii. Sur le niveau de qualification et les missions

95. Deux dispositions de l'article LP 28 sont relatives au **niveau de qualification** des comptables libéraux agréés : trois années d'expérience à titre indépendant et être titulaire du baccalauréat.
96. Si la durée de trois années d'expérience est adaptée à l'objectif de qualité visé, le niveau de qualification requis appelle les deux remarques suivantes.
97. D'une part, la condition de l'exercice à titre exclusivement indépendant au cours de ces trois années semble peu justifiée. En effet, une expérience de même durée acquise comme comptable salarié d'une entreprise ou d'une société d'expertise comptable devrait également pouvoir donner la possibilité de solliciter l'agrément. L'Autorité recommande donc d'assouplir les conditions de cet alinéa dans ce sens.
98. D'autre part, être titulaire du baccalauréat, sans autre précision, semble constituer une insuffisante garantie de compétence et de qualité de la prestation eu égard aux missions que peuvent exercer les comptables libéraux agréés. En effet, ses missions sont suffisamment larges⁴⁴ (un comptable libéral agréé peut tenir et arrêter la comptabilité d'une société qui n'atteint pas 2 des 3 seuils suivants pendant au moins deux exercices consécutifs : 100 millions de F CFP de bilan ; 200 millions de F CFP de chiffre d'affaires annuel ; 20 salariés) pour nécessiter un diplôme d'études supérieures en comptabilité. S'il ne s'agit pas de remettre en cause la pertinence de ces seuils, ni le périmètre des missions offertes aux comptables libéraux agréés qui reste inférieur à celui que les comptables agréés métropolitains pouvaient effectuer avant leur disparition en 1994⁴⁵, il faut *a minima* revoir à la hausse les exigences en matière de qualification⁴⁶.
99. Sur ce point, l'Autorité rejoint l'avis du CESC qui préconise que « *le gouvernement se réfère à son projet de texte de 2014 précité et reprenne la référence du diplôme de comptabilité et de gestion ou d'un diplôme sanctionnant des études en comptabilité d'un niveau équivalent ou supérieur correspondant à bac + 3 minimum* ».
100. A défaut de satisfaire à la condition de diplôme mentionnée ci-dessus, un délai complémentaire à celui prévu à l'article LP 40 pourrait être laissé aux personnes exerçant les fonctions de comptables patentés pour mettre en œuvre une VAE susceptible de leur permettre d'obtenir l'agrément.

⁴⁴ L'article LP 29 dispose qu'« un comptable libéral agréé au sens de la présente loi du pays, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir et arrêter les comptabilités des entreprises individuelles, des sociétés commerciales ou des organismes lorsqu'ils ne dépassent pas, pendant deux exercices comptables successifs, les seuils correspondant à l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes. Le comptable libéral agréé ne peut être lié à ces entreprises individuelles, ces sociétés commerciales ou ces organismes par un contrat de travail ».

⁴⁵ Avant le 25 mars 2004, un comptable libéral (titulaire d'un diplôme d'études supérieures de comptabilité) pouvait, en sus des missions listées *supra*, arrêter, surveiller et redresser les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'était pas lié par un contrat de travail. Il était également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats des entreprises dont il arrêtaient la comptabilité (article 8 de l'ordonnance n° 45-2138 abrogé par l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004).

⁴⁶ A titre informatif, les comptables libéraux devaient, en métropole, disposer d'un diplôme d'études supérieures en comptabilité (« être titulaire du diplôme d'études comptables supérieures »), ainsi que d'une expérience professionnelle de deux années (« jugée suffisante par le conseil de l'ordre et acquise chez un expert-comptable ou un comptable agréé ou dans une entreprise publique ou privée ») (Article 9 de l'ordonnance n° 45-2138 précitée, abrogé par la loi n° 94-679 du 8 août 1994).

101. Par ailleurs, l'article LP 39 dispose qu'en cas de « *manquement aux obligations incombant au titulaire de l'agrément administratif [...], le Président de la Polynésie française peut procéder à la suspension, voire au retrait de l'agrément administratif* ». Les dispositions relatives à ce **dispositif de sanction** devraient être précisées afin d'apporter toutes les garanties procédurales.
102. Enfin, l'article LP 36 du projet soumis à examen, relatif aux **honoraires** des comptables agréés, tout en affirmant le principe de la liberté de leur fixation, envisage une réglementation ultérieure des prix, en faisant référence aux « *règles et éléments de tarification qui peuvent être établis par arrêté pris en conseil des ministres* ». Cette disposition n'est pas prévue pour les experts-comptables. L'Autorité polynésienne de la concurrence rappelle que des prix (ou honoraires) administrés, qu'il s'agisse de prix maximum ou de prix minimum, constituent des instruments de réglementation néfastes pour la concurrence, dans la mesure où ils suppriment ou réduisent fortement les avantages que les marchés concurrentiels présentent pour les consommateurs, et notamment la concurrence en prix entre les opérateurs.

CONCLUSION

103. Le projet de loi du pays soumis à l'examen de l'Autorité polynésienne de la concurrence crée une réglementation pour l'activité comptable, ce qui est attendu par les acteurs depuis de nombreuses années. Deux tentatives récentes n'ont pas permis d'instaurer de cadre réglementaire, de sorte que l'activité s'exerce à l'heure actuelle en dehors de toute réglementation. Le projet de loi du pays vient donc combler un vide.
104. S'il bouleverse l'organisation de l'activité comptable en réservant à terme l'exercice libéral aux seuls experts-comptables diplômés, les dispositions qu'il contient ne créent pas de restriction de concurrence majeure injustifiée au regard de l'objectif affiché, à savoir « *fiabiliser l'information comptable et financière* ».
105. La profession réglementée ainsi créée, administrée par un ordre professionnel, bénéficie d'espaces de liberté permettant l'exercice d'une véritable concurrence par les mérites entre acteurs : honoraires libres, liberté d'installation, liberté d'accès au capital y compris pour les non-professionnels, liberté dans la forme juridique retenue pour l'exercice en libéral, liberté de choix entre l'exercice en libéral et l'exercice salarié.
106. Toutefois, l'Autorité émet quelques recommandations relatives à des dispositions qu'il s'agirait de clarifier ou de modifier afin de les rendre plus concurrentielles tout en poursuivant l'objectif d'intérêt général affiché.
107. Ainsi, s'agissant des experts-comptables, l'Autorité polynésienne de la concurrence recommande :
 - d'ouvrir l'exercice de la profession à un dispositif de validation des acquis de l'expérience (« VAE ») afin de ne pas élever de barrières à l'entrée sur le marché de manière disproportionnée par rapport à l'objectif de qualité de la prestation ;
 - que l'inscription au tableau de l'ordre des experts-comptables polynésien n'interdise pas l'inscription et l'exercice hors de Polynésie française ;
 - que soit reconnue la qualité d'expert-comptable stagiaire et que la possibilité leur soit donnée de s'inscrire au tableau de l'ordre en cette qualité ;
 - que les modalités d'inscription au tableau, qui seront « *déterminées par arrêté pris en conseil des ministres* », ne limitent pas l'accès à la profession dès lors que les conditions

sont remplies, notamment en déterminant, directement ou indirectement, un nombre maximum de professionnels (numerus clausus).

- que le recours ponctuel et temporaire à des professionnels établis en dehors de la Polynésie française puisse se faire à l’initiative exclusive du client qui en justifie le besoin, sans obligation de coopération avec des professionnels établis en Polynésie française ;
- d’engager une réflexion sur l’adoption de dispositions permettant le développement de l’exercice en commun des professions du chiffre et des professions du droit, afin d’améliorer la qualité du service de proposé au client ;
- que, pour les professionnels qui ne remplissent plus les conditions d’exercice de la profession, une procédure contradictoire devant le Président de la Polynésie française soit prévue, à l’instar de la procédure devant le conseil de l’ordre, et que les critères de décision, ainsi que les mesures envisageables soient précisés ;
- que la qualité de la prestation rendue par les experts-comptables à leurs clients pourrait être mieux garantie si des niveaux de sanction intermédiaires adaptés à des manquements moins graves étaient prévus, rendant ainsi la menace plus crédible et donc le contrôle plus efficace.

108. S’agissant des comptables libéraux, l’Autorité polynésienne de la concurrence recommande :

- d’opter pour un dispositif transitoire mieux maîtrisé afin de sécuriser l’activité comptable. Il s’agirait de déterminer de manière transparente une période de transition dont la durée (15 à 20 ans) serait connue d’avance et qui s’appliquerait à tous les professionnels concernés ;
- de préciser la procédure d’agrément afin de rendre automatique l’accès à la profession pour les comptables remplissant les conditions ;
- d’établir et de publier une liste des comptables libéraux agréés, pour une parfaite information du consommateur ;
- de préciser les modalités de contrôle permanent du respect par les comptables libéraux agréés des conditions d’exercice de la profession d’autant qu’aucun ordre ne sera chargé de leur surveillance comme c’est le cas pour les experts-comptables et que le projet de loi du pays précise quel service administratif en sera en charge ;
- que les comptables salariés d’une entreprise ou d’une société d’expertise comptable puissent accéder à la profession de comptable libéral agréé ;
- de revoir à la hausse les exigences de diplôme (bac+3 minimum) des comptables libéraux agréés ;
- de mettre en place un dispositif de VAE susceptible de satisfaire au niveau de qualification requis pour obtenir l’agrément ;
- d’introduire des sanctions intermédiaires adaptées aux manquements des comptables agréés à l’instar des experts-comptables ;
- de supprimer du projet de texte la possibilité de règlementer les tarifs.

Délibéré sur le rapport oral de Matthieu Pujuguet, *rapporteur*, et l'intervention de Mme Gwenaëlle Nouet, *rapporteur général*, par M. Jacques Mérot, *président*, Mmes Hinano Bagnis et Merehau Mervin, et M. Julien Vucher-Visin, *membres*.

Le président,

Jacques MEROT

TABLEAU DES RECOMMANDATIONS

I	S'agissant des Experts-comptables
<i>Sur les conditions d'accès à la profession</i>	
Recommandation n°1	Ouvrir l'exercice de la profession d'expert-comptable à un dispositif de validation des acquis de l'expérience (« VAE »).
Recommandation n°2	L'inscription au tableau de l'ordre des experts-comptables polynésien ne doit pas interdire l'inscription et l'exercice hors de Polynésie française.
Recommandation n°3	Reconnaître la qualité d'expert-comptable stagiaire et leur donner la possibilité de s'inscrire au tableau de l'ordre en cette qualité.
Recommandation n°4	Les modalités d'inscription au tableau, qui seront « <i>déterminées par arrêté pris en conseil des ministres</i> », ne doivent pas limiter l'accès à la profession dès lors que les conditions sont remplies.
<i>Sur les conditions d'exercice et les missions</i>	
Recommandation n°5	Le recours ponctuel et temporaire à des professionnels établis en dehors de la Polynésie française doit se faire à l'initiative exclusive du client sans obligation de coopération avec des professionnels établis en Polynésie française
Recommandation n°6	Engager une réflexion sur l'adoption de dispositions permettant le développement de l'exercice en commun des professions du chiffre et des professions du droit, afin d'améliorer la qualité du service de proposé au client».
Recommandation n°7	Sécuriser le contrôle du respect par les professionnels des conditions d'exercice de la profession en précisant le cadre procédural devant le Président de la Polynésie française, les critères de décision et les mesures envisageables ;
Recommandation n°8	Prévoir des niveaux de sanction disciplinaires intermédiaires adaptés à des manquements moins graves.

II	S'agissant des comptables libéraux agréés
<i>Sur la constitution du corps à titre transitoire</i>	
Recommandation n°9	Opter pour un dispositif transitoire mieux maîtrisé afin de sécuriser l'activité comptable et déterminer de manière transparente une période de transition dont la durée (15 à 20 ans) serait connue d'avance et qui s'appliquerait à tous les professionnels concernés.
<i>Sur la procédure d'agrément</i>	
Recommandation n°10	Etablir et publier une liste des comptables libéraux agréés.
Recommandation n°11	Clarifier le projet de loi de sorte que les comptables patentés remplissant les conditions listées à l'article LP 28 puissent être automatiquement agréés.
Recommandation n°12	Préciser les modalités de contrôle permanent du respect par les comptables libéraux agréés des conditions d'exercice de la profession d'autant qu'aucun ordre ne sera chargé de leur surveillance et préciser quel service en sera en charge
<i>Sur le niveau de qualification et les missions</i>	
Recommandation n°13	Assouplir les conditions de l'article LP 28 et ainsi donner la possibilité aux comptables salariés d'une entreprise ou d'une société d'expertise comptable d'accéder à la profession de comptable libéral agréé.
Recommandation n°14	Revoir à la hausse les exigences en matière de qualification (bac+3 ans) pour obtenir l'agrément. A défaut de satisfaire à la condition de diplôme, un dispositif de VAE susceptible de permettre d'obtenir l'agrément devrait être mis en œuvre.
Recommandation n°15	Introduire des sanctions intermédiaires adaptées aux manquements des comptables agréés et préciser le dispositif en y apportant toutes les garanties procédurales.
Recommandation n°16	Supprimer du projet de texte la possibilité de réglementer les tarifs.